Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 33979 du rôle
Inscrit le 4 février 2014

Audience publique du 5 janvier 2015

Recours formé par
Monsieur ..., … (Allemagne) et par
Madame ..., … (Allemagne)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes et
contre des décomptes et bulletins d'impôts de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33979 du rôle et déposée en date du 4 février 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Kaufhold, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à D-… (Allemagne) et de son épouse, Madame ..., demeurant à D-… (Allemagne), tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 novembre 2013 portant rejet d'une réclamation introduite le 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2008 émis le 22 juillet 2009 et, d'autre part, des « *décomptes et bulletins émis pour les années 2008-2011* » ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 28 avril 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 28 mai 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Kaufhold au nom de Monsieur ... et de Madame ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Max Muller, en remplacement de Maître Charles Kaufhold, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 novembre 2014.

Le 22 juillet 2009, le bureau d'imposition Luxembourg Y adressa à Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2008, aux termes duquel il fut rangé dans la classe d'impôt 1.

Par courrier du 13 octobre 2009 de la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « la société ... », Monsieur ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre ledit bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Le 8 mai 2013, le bureau d'imposition Luxembourg Y adressa à Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 2009 à 2011, aux termes desquelles il fut, de nouveau, rangé dans la classe d'impôt 1.

Par courrier du 28 mai 2013 de la société ..., Monsieur ... fit introduire auprès du directeur une réclamation à l'encontre desdits bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011, cette réclamation étant restée sans réponse.

Par une décision du 5 novembre 2013, le directeur rejeta la réclamation, précitée, de Monsieur ... du 13 octobre 2009. Cette décision est libellée comme suit :

« (…) *Nach Einsicht der am 19. Oktober 2009 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., wohnhaft in D-..., gegen den Einkommensbescheid des Jahres 2008, ergangen am 22. Juli 2009, Einspruch einzulegen begehrt;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass gegen Steuerbescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Einspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlt, weil er seiner Meinung nach Anspruch auf Steuerklasse 2 aufgrund von Artikel 119 Absatz 3 c des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) hätte;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Steuererklärung des strittigen Jahres angibt, dass er getrennt von seiner Ehefrau lebe;

dass infolgedessen das zuständige Steueramt entschieden hat, dass eine Einstufung in Steuerklasse 1 zu erfolgen hat;

In Erwägung, dass sowohl die Ermittlungen des Steueramtes insoweit mit der Rechtsmittelschrift des Reklamanten übereinstimmen, dass sich der Reklamant aus persönlichen Gründen im Laufe des Jahres 2007 von seiner Ehefrau trennte und dementsprechend ein Wohnungswechsel innerhalb Deutschlands erfolgte, sodass die Eheleute ab diesem Zeitraum tatsächlich getrennt lebten;

In Erwägung, dass weder eine gesetzliche Erlaubnis, noch ein richterliches Urteil für die Trennung von Tisch und Bett noch eine gerichtliche Anordnung für die Trennung vorliegt, welche eine Dispens erteilen um getrennt leben zu dürfen;

In Erwägung, dass eine diesbezüglich gleichgestellte Dispens im Sinne der §§ 1353 (2), 1565 (1), 1566 (1) und 1567 (1) BGB (Bürgerliches Gesetzbuch) im Falle einer gescheiterten Ehe nur vorliegt: wenn die Ehepartner mindestens 1 Jahr getrennt leben, einer der Eheleute die Scheidung beantragt und der Andere dem zustimmt (TA n° 21944a vom 18.06.2008);

dass dies im vorliegenden Fall jedoch nicht für das strittige Jahr zutrifft;

In Erwägung, dass laut Artikel 2 Absatz 3 L.I.R. die nichtansässigen Steuerpflichtigen nur mit ihren inländischen Einkünften im Sinne des Artikels 156 L.I.R. zur Einkommensteuer herangezogen werden;

dass der Rechtsmittelführer somit unter die besonderen auf nichtansässige Steuerpflichtige anwendbaren Vorschriften der Artikel 156, 157, 157bis und 157ter L.I.R. fällt;

In Erwägung, dass laut Artikel 157bis Absatz 3 L.I.R., abweichend von Absatz 2, auf Antrag, nichtansässige verheiratete Steuerpflichtige die nicht tatsächlich dauernd getrennt leben, in der Steuerklasse 2 besteuert werden, wenn sie im Großherzogtum steuerpflichtig sind für mehr als 50 v. H. der Tätigkeitseinkünfte ihres Haushalts; dass wenn beide Ehegatten steuerpflichtige Tätigkeitseinkünfte im Großherzogtum erzielen die Gewährung der Steuerklasse 2 ihre Zusammenveranlagung bewirkt;

In Erwägung, dass laut Artikel 157ter L.I.R., abweichend von den Bestimmungen der Artikel 157 und 157bis L.I.R. nichtansässige Steuerpflichtige, die im Großherzogtum steuerpflichtig sind, mit mindestens 90 v. H. des Gesamtbetrags ihrer inländischen und ausländischen Tätigkeitseinkünfte, auf Antrag im Großherzogtum besteuert werden, in Hinsicht auf die dort steuerpflichtigen Einkünfte, nach dem Steuersatz, der auf sie anwendbar wäre, wenn sie im Großherzogtum ansässig wären und dort sowohl hinsichtlich ihrer inländischen sowie ihrer ausländischen Einkünfte steuerpflichtig wären; dass zwecks Anwendung der vorhergehenden Bestimmung verheiratete Steuerpflichtige, die nicht getrennt leben, mit ihren inländischen Einkünften zusammen zu veranlagen sind und die ausländischen Einkünfte der Ehegatten zwecks Festsetzung des anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden;

In Erwägung, dass jedoch im vorliegenden Fall die zivilrechtlich noch verheirateten nichtansässigen Steuerpflichtigen jedoch tatsächlich dauernd getrennt lebten, sodass sowohl eine Besteuerung in der Steuerklasse 2 als auch eine Zusammenveranlagung gemäß Artikel 157bis und 157ter L.I.R. auszuschließen sind;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 119 Ziffer 3 Buchstabe c) L.I.R. die Steuerklasse 2 ebenfalls geschiedene, von Tisch und Bett getrennt lebende sowie auf Grund einer Dispens des Gesetzes oder der Gerichtsautorität tatsächlich dauernd getrennt lebende Personen während der drei dem Steuerjahr vorhergehenden Jahre begreift, wenn sie vor diesem Zeitraum und während fünf Jahren nicht in den Genuss dieser Bestimmung oder einer früheren ähnlichen Bestimmung gekommen sind;

dass der vorliegende Tatbestand Steuerklasse 2 auf Grund der Bestimmung aus Buchstabe c) ebenfalls nicht zulässt;

In Erwägung, dass somit eine Einstufung in Steuerklasse 2 nicht in Frage kommt und folglich die Einteilung in Steuerklasse 1 zu Recht erfolgt ist;

In Erwägung, dass der Steuerdirektor nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden ist (§ 243 Absatz 2 AO), sondern die Pflicht hat die Sache von Amts wegen zu

ermitteln (§ 243 Absatz 1 AO), sowohl zu Gunsten, als auch zu Ungunsten des Rechtsmittelführers (§ 243 Absatz 3 AO);

In Erwägung, dass das Steueramt irrtümlicherweise die Höchstbeträge der abzugsfähigen Versicherungsprämien sowie der Beiträge an eine zugelassene Bausparkasse verdoppelte; dass jedoch nur der Höchstbetrag von 672 Euro im Falle einer Einzelveranlagung anwendbar ist, sodass der abzugsfähige Höchstbetrag der Versicherungsprämien als auch der Höchstbetrag der Bausparkassenbeiträge auf jeweils 672 Euro festgelegt wird;

In Erwägung, dass die geänderte Einkommensbesteuerung des Jahres 2008 im Anhang, der Bestandteil dieser Entscheidung ist, vorliegt;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET:

die Anfechtung ist zulässig,

ändert den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 in pejus und setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2008, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf ... Euro fest; (…) ».

Le 13 novembre 2013, le bureau d'imposition Luxembourg Y adressa à Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, tel que modifié conformément à la décision du directeur du 5 novembre 2013, de même que le décompte afférent.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 février 2014, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ont fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, de la décision du directeur du 5 novembre 2013 portant rejet de la réclamation introduite le 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 et, d'autre part, « *des décomptes et bulletins émis pour les années 2008-2011* ».

Sur question afférente du tribunal, le litismandataire des demandeurs a précisé à l'audience publique des plaidoiries qu'en plus d'être dirigé à l'encontre de la décision du directeur du 5 novembre 2013, précitée, le recours viserait l'ensemble des décomptes et bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2008 à 2011, y compris le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, tel que modifié suite à la décision directoriale précitée et tel qu'émis le 13 novembre 2013.

S'agissant de la recevabilité du recours en ce qu'il est dirigé contre les décomptes de l'impôt sur le revenu pour les années 2008 à 2011, le tribunal est amené à retenir qu'un décompte émis par un bureau de recettes ne fixe aucune cote d'impôt et ne comporte aucune autre décision sur une obligation du contribuable concerné à l'égard de l'administration fiscale, mais se confine par essence à relater les cotes d'impôt fixées moyennant bulletins d'impôt par le bureau d'imposition et les échéances de paiement résultant de la loi ou, le cas

échéant, de décisions du bureau d'imposition. Il ne constitue par voie de conséquence ni un bulletin au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », ni une autre décision au sens du paragraphe 237 AO, de sorte qu'un recours contre un décompte est irrecevable, faute pour celui-ci de constituer une décision soumise au contrôle des juridictions de l'ordre administratif.[1] Il s'ensuit que le recours est irrecevable, en ce qu'il tend à la réformation, sinon à l'annulation des décomptes de l'impôt sur le revenu pour les années 2008 à 2011.

A la même audience des plaidoiries, le tribunal a invité les parties à prendre oralement position par rapport à la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009, compte tenu du fait que le directeur a rejeté, dans sa décision précitée du 5 novembre 2013, la réclamation introduite par Monsieur ... le 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin en question.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin[2].

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a pris position suite à la réclamation introduite le 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009, le recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation dudit bulletin est irrecevable.

A l'audience publique des plaidoiries, le tribunal a encore invité les parties à prendre oralement position par rapport à la recevabilité du recours, pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, tel que modifié à la suite de la décision du directeur du 5 novembre 2013, ayant réformé *in pejus* le bulletin initial émis le 22 juillet 2009, et tel qu'émis le 13 novembre 2013, alors que ce bulletin n'a pas fait l'objet d'une réclamation devant le directeur.

Le tribunal relève qu'en vertu de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, le recours devant le tribunal administratif en matière fiscale est dirigé contre les décisions du directeur dans les hypothèses où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) du même article prévoient un recours au fond, étant relevé que le paragraphe 228 AO prévoit un recours au fond contre les décisions du directeur prises sur réclamation, et qu'un recours contre un bulletin n'est prévu à l'article 8 (3) 3. de la même loi que dans l'hypothèse où une réclamation a été introduite par le contribuable et qu'aucune réponse n'est intervenue dans un délai de six mois.

Dans la mesure où, en l'espèce, aucune réclamation n'a été introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, tel que modifié à la suite de la décision

[1] Cour adm., 18 décembre 2008, n° 24391C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 661 et les autres références y citées.
[2] Trib. adm., 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 727 et les autres références y citées.

du directeur du 5 novembre 2013 et tel qu'émis le 13 novembre 2013, de sorte que l'hypothèse inscrite à l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 n'est pas donnée, et indépendamment de la question du caractère décisionnel du bulletin litigieux, qui, *a priori*, ne constitue que l'exécution de la décision du directeur prise sur réclamation, question qui aurait cependant dû être tranchée par le directeur en cas de réclamation contre le bulletin en question, le recours est irrecevable *omisso medio*, pour autant qu'il est dirigé contre ledit bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 5 novembre 2013 portant rejet de la réclamation introduite le 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation dirigé à l'encontre de la même décision.

En ce qui concerne le recours dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011, tous émis le 8 mai 2013, il y a lieu de rappeler que, tel que retenu ci-avant, en vertu dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

Etant donné, d'une part, que la réclamation introduite le 28 mai 2013 à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011 est restée sans réponse pendant plus de six mois et, d'autre part, qu'un recours au fond contre les bulletins est prévu en la matière par le paragraphe 228 AO, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a finalement invité les parties à prendre oralement position sur la recevabilité du recours pour autant qu'il est introduit par Madame ..., étant donné qu'elle n'a signé ni la réclamation introduite le 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009, ni celle introduite le 28 mai 2013 à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011.

Dans ce contexte, le litismandataire des demandeurs a fait valoir que, du fait de leur mariage, il y aurait une confusion de patrimoine entre les époux ..., de sorte que les réclamations introduites par Monsieur ... devraient être considérées comme ayant également été introduites par son épouse.

Le délégué du gouvernement a rétorqué que malgré leur mariage, les demandeurs resteraient des contribuables distincts et il a conclu à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est introduit par Madame ....

Un recours dirigé contre une décision du directeur est irrecevable *omisso medio* si le bulletin dressé par le bureau d'imposition et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur.

Dans ce contexte, le tribunal est amené à retenir qu'une réclamation introduite par un époux en son seul nom ne rend pas automatiquement l'autre époux partie à cette voie de recours. Il s'ensuit qu'en l'absence de réclamation séparée par le conjoint, le recours contentieux introduit par les deux époux encourt l'irrecevabilité *omisso medio* dans la mesure où il est introduit au nom du conjoint n'ayant pas réclamé.[3]

En l'espèce, il se dégage des pièces versées en cause que les réclamations susmentionnées des 13 octobre 2009 et 28 mai 2013, introduites par la société ..., ont été signées par Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur de cette dernière société, qu'elles comportent la mention suivante « (…) *Gegenwärtiges Schreiben ist als vorschriftsmäßiger und formgerechter Einspruch durch Gegenzeichnung unseres Mandanten zu werten.* (…) », qu'elles ont été contresignées par Monsieur ..., mais qu'elles ne comportent pas la signature de Madame .... Par ailleurs, il n'y est pas fait mention d'un mandat conféré par celle-ci à son époux, respectivement à la société ..., pour réclamer contre les bulletins d'imposition litigieux, qui, par ailleurs, ont tous été émis au seul nom de Monsieur .... Dans ces conditions, le tribunal est amené à retenir qu'il ne se dégage ni des lettres de réclamation susmentionnées, ni par ailleurs des autres pièces soumises à son appréciation, que Madame ... ait exprimé une manifestation claire de sa volonté d'introduire une réclamation, le simple fait que les lettres précitées comportent sous la rubrique « (…) *Betreff* (…) » la mention « (…) [Herr] *und Frau ... (Steuernummer ...)* (…) » étant insuffisante à cet égard.

Le tribunal est dès lors amené à conclure que Madame ... n'a pas réclamé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009, ni contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011, de sorte que les recours tendant à la réformation de la décision du directeur du 5 novembre 2013, respectivement des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011 sont irrecevables *omisso medio* pour autant qu'il sont introduits par Madame ....

Pour le surplus les recours en réformation, pour autant qu'ils sont dirigés par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale du 5 novembre 2013 et des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011, émis le 8 mai 2013 à son égard, sont recevables pour avoir été introduits dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de ses recours, le demandeur fait valoir que depuis le 8 septembre 1972, il serait marié à Madame .... Depuis l'année 2007, ils seraient séparés de fait, sans que leur séparation n'ait eu lieu en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire. Or, cette séparation n'aurait eu aucune incidence sur leur état civil, ni sur leur situation familiale, personnelle et juridique, étant précisé que sur le plan civil, ils ne seraient pas déchargés de leurs obligations matrimoniales et que, selon la loi allemande par rapport à laquelle leur statut personnel devrait être apprécié, ils seraient à considérer comme étant mariés, de sorte qu'ils devraient pouvoir bénéficier de l'imposition collective et que la classe d'impôt 2 devrait leur être appliquée. Les bulletins de l'impôt sur le revenu et la décision directoriale déférés méconnaîtraient cette réalité juridique en ce qu'il aurait été rangé dans la classe d'impôt 1, au seul motif que les époux ... ne seraient pas des contribuables résidents, auxquels l'article 3 a)

---

[3] Trib. adm., 25 août 1999, n° 10456 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 695 et les autres références y citées

de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », accorderait le bénéfice de l'imposition collective sous la seule condition de ne pas vivre en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire.

Dans ce contexte, le demandeur soutient que l'article 3 d) LIR, aux termes duquel « *sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est un contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition.* (…) » et l'article 157bis (3) LIR, aux termes duquel « (…) *les contribuables non-résidents, mariés et ne vivant pas en fait séparés, sont imposés dans la classe d'impôts 2, s'ils sont imposables au Grand-Duché du chef de plus de 50 pour cent des revenus professionnels de leur ménage. Si les deux époux réalisent des revenus professionnels imposables au Grand-Duché l'octroi de la classe 2 entraîne leur imposition collective.* » devraient être interprétés, de manière « *téléologique* », de façon que les personnes concernées devraient pouvoir bénéficier de « (…) *l'imposition collective en la classe d'imposition II* (…) », même s'ils étaient séparés de fait, tant que leur séparation ne résulterait pas d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, tel que l'article 3 a) LIR, précité, le prévoirait pour des contribuables résidents mariés, sous peine de se heurter au principe de légalité de l'impôt, sinon au principe d'égalité devant l'impôt, consacrés par les articles 29, alinéa 2 et 46, alinéa 1er AO. A l'appui de ce moyen, il se prévaut des travaux parlementaires relatifs à la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, faisant état de la nécessité d'opérer des changements législatifs en matière d'impôt sur le revenu, pour tenir compte d'un arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 16 mai 2000 (affaire Zurstrassen, C-87/99). Dans ce contexte, il fait valoir que « (…) *l'omission par le législateur de l'époque de l'attribut « en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire* [devrait s'analyser] *en une erreur par omission purement matérielle.* (…) ».

A titre subsidiaire, le demandeur fait valoir que les textes en question méconnaîtraient le principe de non-discrimination inscrit à l'article 25 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, signée le 23 août 1958, ci-après désignée par « la Convention de double imposition », de sorte que les bulletins de l'impôt sur le revenu et la décision directoriale déférés devraient encourir la réformation.

A titre plus subsidiaire, le demandeur soutient qu'il serait victime d'une discrimination fondée sur sa nationalité, sinon sur sa résidence, qui serait contraire au principe de la libre circulation des personnes consacré par le règlement Règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, ci-après désigné par « le règlement 1612/68 », le règlement (UE) n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union, ci-après désigné par « le règlement 492/2011 », l'article 3, alinéa 2 du traité sur l'Union européenne, ci-après désigné par « TUE », les articles 26 et 45 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ci-après désigné par « TFUE », ainsi que les articles 33 et 45 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Cette discrimination consisterait dans l'inégalité de traitement entre des époux séparés de fait résidant sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg, d'une part, qui bénéficieraient de l'imposition collective dans la classe d'impôt 2 tant qu'ils ne vivraient

pas séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, et les époux séparés de fait résidant sur le territoire d'un autre Etat membre, d'autre part, qui se verraient automatiquement refuser une telle imposition, peu importe que leur séparation ait lieu en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire ou non. Le demandeur en déduit que les bulletins de l'impôt sur le revenu et la décision directoriale déférés devraient encourir la réformation.

A titre encore plus subsidiaire, il demande au tribunal de saisir la Cour de justice de l'Union européenne, ci-après désignée par la CJUE, de la question préjudicielle suivante : « *Est-ce que la combinaison des articles 3, alinéa 2 et 6 du traité de l'Union européenne ensemble avec les articles 33 et 45 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les articles 26 et 45 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ; encore avec l'article 7, paragraphe 2, du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, tel que modifié par la directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004, respectivement le règlement n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union, abrogeant le règlement n° 1612/68 précité ; s'opposent à une législation nationale, qui subordonne en matière d'imposition sur le revenu le bénéfice d'une imposition collective en classe d'imposition II pour des époux ne vivant pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire à une condition de résidence sur le territoire de l'Etat membre alors que pour les époux non-résidents séparés de fait l'existence ou non d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire n'est pas prise en compte, ce qui instaure une différence de traitement, constitutive d'une discrimination directe, voire indirecte, entre les personnes, in specie des époux contribuables séparés de fait qui résident dans l'Etat membre concerné et celles qui, sans résider dans cet Etat membre, sont des époux contribuables séparés de fait mais qui ne bénéficient pas d'une imposition collective en classe d'imposition II, uniquement à cause de leur résidence sur le territoire d'un autre Etat membre ?* ».

En dernier ordre de subsidiairité, le demandeur soulève l'inconstitutionnalité des articles 3 d) et 157bis (3) LIR. Ces dispositions, en ce qu'elles instaureraient une différence de traitement, qui ne procéderait pas de disparités objectives et qui ne serait ni rationnellement justifiée, ni adéquate, ni proportionnée à son but, entre des époux contribuables résidents, mariés et séparés de fait, d'une part, et les époux contribuables non-résidents, mariés et séparés de fait, d'autre part, partant entre des catégories de personnes se trouvant dans une situation comparable, seraient contraires au principe d'égalité devant la loi. Dans ce contexte, il demande au tribunal de saisir la Cour constitutionnelle de la question préjudicielle suivante : « *Est-ce que l'application de l'article 157bis* [LIR] (…) *viole le principe constitutionnel d'égalité conformément à l'article 10bis, paragraphe 1, combiné, le cas échéant avec l'article 111 de la Constitution, ou le principe de garantir les droits naturels de la personne humaine et de la famille de l'article 11, paragraphe 1 de la Constitution en traitant différemment les époux contribuables séparés de fait résidents qui peuvent en vertu de l'article 3 LIR bénéficier de l'imposition collective en la classe d'imposition II conformément à l'article 119 LIR, bien qu'ils vivent séparés de fait aussi longtemps qu'ils ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, alors que pour les époux contribuables séparés de fait non-résidents, conformément à l'article 157bis LIR, toute séparation de fait, indépendamment de l'existence ou non d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, ne leur permet pas de bénéficier de l'imposition collective en classe d'imposition II ?* ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en faisait valoir qu'il se dégagerait des dispositions des articles 157bis (3) et 157ter (1) LIR que la classe d'impôt 2 ne pourrait être accordée à des époux non-résidents, tels que les époux ..., dès qu'ils vivraient séparés de fait, sans qu'il ne soit nécessaire que cette séparation fasse l'objet d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire. A ce titre, il se prévaut encore de la circulaire LIR n° 3/1 du 19 août 1991 précisant la notion de séparation de fait, ainsi que de l'article 119 LIR. Dans la mesure où il serait constant en l'espèce que les époux ... vivraient de fait séparés depuis 2007, ils ne sauraient prétendre à l'octroi de la classe d'impôt 2. Par ailleurs, il soutient que, contrairement à l'argumentation du demandeur, l'emploi, par les articles 3 d), 157bis et 157ter LIR du critère « (…) *ne vivant pas de fait séparés* (…) », sans exigence d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire ne constituerait pas une « (…) *erreur par omission purement matérielle* (…) ». En se prévalant à cet égard des travaux parlementaires relatifs à la loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects ayant introduit l'article 157bis LIR, ainsi qu'aux circulaires LIR n° 157/1 du 2 mars 1998 et n° 157/ter/1 du 27 juin 2008, le délégué du gouvernement fait valoir que la différence de traitement critiquée entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents séparés de fait serait « (…) *pleinement justifiée et dans l'intérêt des contribuables non-résidents* (…) », étant donné que les règles en question tiendraient compte des difficultés rencontrées par l'administration fiscale pour établir la situation personnelle et familiale de personnes non-résidentes et qu'une extension de l'imposition collective à des situations où les époux non-résidents vivent en fait séparés ou sont en instance de divorce, aurait pour conséquence qu'à défaut de données sur la situation fiscale du conjoint, de nombreux contribuables non-résidents seraient d'emblée écartés de l'application des dispositions de l'article 157ter LIR. Par ailleurs, il donne à considérer que l'un des critères dégagés par la CJCE dans son arrêt *Zurstrassen*, dont se prévaut le demandeur, pour admettre l'imposition collective de contribuables non-résidents serait celui que l'Etat soit en mesure de prendre en considération la situation personnelle et familiale des contribuables en question, ce qui aurait été le cas dans l'hypothèse envisagée par la Cour de justice, où l'un des conjoints réside dans l'Etat concerné et y perçoit presque l'intégralité des revenus du ménage. Or, s'agissant d'époux vivant en fait séparés et dont au moins l'un est un contribuable non-résident, la situation personnelle et familiale des contribuables en question ne pourrait être que difficilement appréciée, de sorte que ce serait à tort que le demandeur prétendrait que des époux séparés de fait se trouveraient dans une situation comparable peu importe qu'ils soient résidents ou non.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur se prévaut encore de la circulaire LIR n°157/ter/1 du 27 juin 2008, telle que citée par le délégué du gouvernement et aux termes de laquelle « (…) *la séparation de fait ne résulte pas du simple fait que les époux entretiennent des ménages distincts, mais suppose, outre une habitation réelle en des lieux différents, la rupture de la communauté de vie et d'intérêts* (…) », pour affirmer que si lui-même et son épouse habitaient en des lieux différents, raison pour laquelle ils seraient séparés de fait, il n'en resterait pas moins que leur situation familiale, personnelle et juridique resterait inchangée, alors qu'ils ne seraient pas déchargés de leurs obligations matrimoniales se dégageant du Code civil allemand. Il en déduit qu'ils auraient conservé des rapports personnels, économiques et juridiques très étroits, de sorte qu'il n'y aurait ni rupture de leur communauté de vie, ni rupture d'intérêts. Dès lors, leur imposition collective « (…) *se* [justifierait] *d'autant plus* (…) » et l'administration aurait commis une erreur d'appréciation « (…) *de* [leur] *situation* (…) *et d'interprétation du critère « vivant en fait séparés »* (…) ».

Par ailleurs, le demandeur conteste que la différence de traitement litigieuse entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents serait dans l'intérêt des contribuables non-résidents et il soutient qu'elle ne saurait être justifiée par les difficultés rencontrées par l'administration dans l'appréciation de la situation personnelle et familiale de ces derniers.

Le tribunal relève d'abord qu'il n'est pas contesté en l'espèce que les époux ... sont à qualifier de contribuables non-résidents pour les années d'imposition 2008 à 2011.

Il s'ensuit d'ores et déjà que les contestations du demandeur ayant trait à l'interprétation de l'article 3 d) LIR, respectivement à une violation, par cette disposition légale, du principe du droit communautaire de la libre circulation des personnes, respectivement du principe de non-discrimination inscrit à l'article 25 de la Convention de double imposition, respectivement du principe d'égalité devant la loi, tel que prévu par l'article 10bis de la Constitution, sont à rejeter. En effet, l'article 3 d) LIR, aux termes duquel « (…) *sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition*. (…) », s'applique à l'hypothèse, non vérifiée en l'espèce, où l'un des époux est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, de sorte qu'elle est sans pertinence en l'espèce.

Aux termes de l'article 157ter LIR, tel que cité par la délégué du gouvernement, « (…) *Par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157bis, les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers.*

Pour l'application de la disposition qui précède, les contribuables mariés ne vivant pas en fait séparés sont imposables collectivement au titre des revenus indigènes. Dans ce contexte, les revenus étrangers des deux époux sont pris en compte en vue de la fixation du taux d'impôt applicable. (…). »

Il suit de cette disposition que les contribuables non résidents sont, sur demande, assimilés aux contribuables résidents, s'ils sont imposables au Grand-Duché d'au moins 90 pour cent de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers. Dans la mesure où il se dégage des déclarations pour l'impôt sur le revenu des époux ... pour les années 2008 à 2011, telles que versées en cause, que ces derniers n'ont, pour aucune des années d'imposition en question, demandé de bénéficier des dispositions de l'article 157ter LIR, ce texte n'est pas pertinent en l'espèce.

S'agissant ensuite de l'article 119 (3) c) LIR, tel que cité par le délégué du gouvernement, cette disposition, qui, en vertu de l'article 157bis (4) LIR et sous les conditions y visées est applicable à des contribuables non-résidents dispose que « (…) *La classe 2 comprend* (…) *les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure.* ».

Ce texte permet dès lors, sous les conditions posées par l'article 157bis (4) LIR, à des contribuables non-résidents séparés de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire de bénéficier de la classe d'impôt 2 pendant une période transitoire de trois ans.

Il n'est pas contesté en l'espèce et il ressort des pièces soumises à l'appréciation du tribunal, dont notamment des réclamations, précitées, des 13 octobre 2009 et 28 mai 2013, que les époux ... se sont séparés pour des raisons personnelles en 2007 et que depuis lors, ils ne résident plus ensemble. Dans ces circonstances, le tribunal est amené à retenir que pour les années d'imposition 2008 à 2011, ils vivaient en fait séparés. Dans la mesure où il est, par ailleurs, constant en cause que cette séparation ne s'inscrit pas dans le cadre d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, ils ne remplissent pas les conditions auxquelles l'article 119 (3) c) LIR subordonne l'octroi de la classe d'impôt 2 pendant une période transitoire de trois ans, étant précisé que le demandeur n'a formulé aucun moyen spécifique à cet égard.

Selon l'article 157bis (3) LIR, dont se prévaut le demandeur, « (…) *les contribuables non résidents, mariés et ne vivant pas en fait séparés, sont imposés dans la classe d'impôt 2, s'ils sont imposables au Grand-Duché du chef de plus de 50 pour cent des revenus professionnels de leur ménage. Si les deux époux réalisent des revenus professionnels imposables au Grand-Duché l'octroi de la classe 2 entraîne leur imposition collective.* ».

Dès lors, les contribuables non résidents mariés sont rangés dans la classe d'impôt 2 s'ils sont imposables au Luxembourg du chef de plus de 50 pour cent des revenus professionnels de leur ménage, à condition qu'ils ne vivent pas en fait séparés, étant précisé que s'ils réalisent tous les deux des revenus professionnels imposables au Luxembourg, l'octroi de la classe 2 entraîne leur imposition collective.

A titre liminaire, le tribunal constate que tout au long de son argumentation, le demandeur soutient que ce serait à tort que tant l'administration des Contributions directes que le directeur lui aurait refusé « (…) *l'imposition collective en classe d'imposition II* (…) ».

Or, si l'article 157bis LIR soumet l'octroi de la classe d'impôt 2 à des contribuables non-résidents mariés aux conditions, premièrement, qu'ils soient imposables au Luxembourg du chef de plus de 50 pour cent des revenus professionnels de leur ménage et, deuxièmement, qu'ils ne vivent pas en fait séparés, cette dernière condition étant critiquée à travers les moyens soulevés dans la requête introductive d'instance, le même article soumet l'octroi de l'imposition collective à des contribuables non résidents, mariés, qui ne vivent pas en fait séparés et qui sont, par conséquent, imposés dans la classe d'impôt 2 à la condition supplémentaire qu'ils réalisent tous les deux des revenus professionnels au Luxembourg.

Etant donné que Madame ... n'a pas exercé d'activité professionnelle rémunérée pendant les années d'imposition 2008 à 2011, puisqu'il ressort des déclarations d'impôt afférentes qu'elle a été femme au foyer durant cette période, cette condition supplémentaire n'est pas remplie en l'espèce, de sorte que les époux ... ne sauraient prétendre à l'imposition collective, même s'ils n'étaient pas séparés de fait et s'ils étaient, par conséquent, rangés dans classe d'impôt 2. Dans la mesure où cette condition n'est, par ailleurs, pas visée par les moyens soulevés par le demandeur, ce dernier s'étant limité à critiquer la condition à laquelle l'article 157bis (3) LIR subordonne l'octroi à des contribuables non-résidents mariés de la classe d'impôt 2 et selon laquelle les contribuables en question ne doivent pas être séparés de fait, le tribunal ne saurait utilement remettre en cause ni le bien-fondé, ni la légalité de la

décision de l'administration des Contributions directes, respectivement du directeur de refuser à Monsieur ... le bénéfice de l'imposition collective. Dès lors, l'analyse du tribunal se limitera à la question de l'octroi à Monsieur ... de la classe d'impôt 2.

Dans ce contexte, le tribunal est amené à retenir que s'il n'est pas contesté en l'espèce que les époux ... sont imposables au Luxembourg de plus de 50 pour cents de leurs revenus professionnels pour les années d'imposition 2008 à 2011, étant précisé que, tel que retenu ci-avant, Madame ... n'a pas exercé d'activité professionnelle rémunérée pendant la période concernée, il n'en reste pas moins que, pour les années d'imposition en question, les époux ... vivaient séparés de fait, tel que retenu ci-avant, de sorte qu'ils ne remplissent pas les conditions posées par l'article 157bis (3) LIR pour bénéficier de la classe d'impôt 2, le simple fait que, d'un point de vue du droit civil, ils aient toujours été mariés et que, par conséquent, ils n'aient pas été déchargés des obligations découlant du mariage étant sans incidence à cet égard.

Il résulte des considérations qui précèdent que c'est *a priori* à bon droit que l'administration des Contributions directes, pour les années d'imposition 2009 à 2011, respectivement le directeur, pour l'année d'imposition 2008, n'ont pas rangé Monsieur ... dans la classe d'impôt 2.

Dans ce contexte, le tribunal est amené à retenir que le libellé de l'article 157bis LIR est clair en ce qu'il ne subordonne pas le refus de l'octroi de la classe d'impôt 2 à des contribuables non-résidents, mariés et séparés de fait à la condition que leur séparation résulte d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire. Or, le tribunal ne saurait, sous prétexte d'interprétation, ajouter à un texte légal des conditions non prévues par le législateur, sous peine de violer le principe de la séparation des pouvoirs, de sorte que le moyen du demandeur fondé sur une interprétation « *téléologique* » de l'article 157bis LIR est à rejeter.

Aux termes de l'article 119 (3) LIR, « *La classe 2 comprend : a) les personnes imposées collectivement en vertu de l' article 3* (…),

(…)

c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure. »

L'article 3 LIR dispose que « *Sont imposés collectivement : a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire;*

b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;

c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire; (…) »

Il suit de ces dispositions que les contribuables résidents mariés sont rangés dans la classe d'impôt 2, même s'ils sont séparés de fait, à condition toutefois que leur séparation ne

s'inscrive pas dans le cadre d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, hypothèse dans laquelle ils bénéficient de la classe d'impôt 2 pendant une période transitoire de trois ans, tandis que les contribuables non-résidents, mariés et séparés de fait se voient refuser le bénéfice de la classe d'impôt 2, sans qu'il ne soit nécessaire que leur séparation résulte d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, de sorte que ces deux catégories de personnes sont effectivement soumises à un traitement différent, tel que le soutient le demandeur.

Aux termes de l'article 25 (1) de la Convention de double imposition, dont le demandeur se prévaut dans ce contexte, « *Die Staatsangehörigen eines der Vertragstaaten dürfen in dem anderen Staate keiner Besteuerung oder einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können.* »

En vertu de cette disposition, les ressortissants de l'un des Etat contractants ne doivent être soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est différente ou plus lourde que celles auxquelles les ressortissants de cet autre Etat contractant, se trouvant dans les mêmes circonstances, sont ou pourront être soumis.

Or, dans la mesure où l'article 157bis (3) LIR ne distingue pas entre les ressortissants luxembourgeois et ceux d'autres pays, de sorte que les ressortissants luxembourgeois, tout comme les ressortissants allemands, se voient refuser le bénéfice de la classe d'impôt 2 s'ils sont des contribuables non résidents mariés, mais séparés de fait, le moyen tiré d'une violation du principe de non-discrimination, tel que consacré à l'article 25 (1), précité, de la Convention de double imposition n'est pas fondé.

S'agissant ensuite de la question de la conformité de l'article 157bis LIR au droit communautaire, plus précisément au principe de la libre circulation des personnes, le tribunal est amené à préciser qu'il est de jurisprudence constante que, si la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle de la compétence de l'Union européenne, il n'en demeure pas moins que les Etats membres doivent exercer leurs compétences retenues en cette matière dans le respect du droit communautaire.[4]

L'article 33 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dont se prévaut le demandeur dans ce contexte dispose que : « *1. La protection de la famille est assurée sur le plan juridique, économique et social.*

2. Afin de pouvoir concilier vie familiale et vie professionnelle, toute personne a le droit d'être protégée contre tout licenciement pour un motif lié à la maternité, ainsi que le droit à un congé de maternité payé et à un congé parental à la suite de la naissance ou de l'adoption d'un enfant. »

A défaut pour le demandeur d'avoir précisé en quoi l'article 157bis LIR serait susceptible d'entraver le principe de la protection de la famille consacré par ce texte, le moyen afférent n'est pas fondé, étant donné qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence d'une partie dans la présentation d'un moyen de droit.

---

[4] CJCE, 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni, C-246/89, Rec. p. 1-4585, point 12 ; CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. 1995 I-00225, pt. 21

L'article 3, alinéa 2 TUE dispose que « *L'Union offre à ses citoyens un espace de liberté, de sécurité et de justice sans frontières intérieures, au sein duquel est assurée la libre circulation des personnes, en liaison avec des mesures appropriées en matière de contrôle des frontières extérieures, d'asile, d'immigration ainsi que de prévention de la criminalité et de lutte contre ce phénomène.* ». L'article 26 (2) TFUE prévoit que « *Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités.* ». Ces textes à caractère général consacrent le principe selon lequel la libre circulation des personnes est assurée à l'intérieur de l'Union européenne, le contenu de cette notion étant précisé par d'autres dispositions de droit primaire, ainsi que par des dispositions de droit dérivé. Parmi ces dispositions particulières, le demandeur se prévaut notamment de l'article 45 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, aux termes duquel « (…) *Tout citoyen de l'Union a le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres.* (…) », de l'article 45 TFUE, selon lequel « *1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union. 2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail.* (…) », ainsi que du règlement 492/2011, dont l'article 7 dispose, en ses paragraphes 1er et 2, ce qui suit : « *1. Le travailleur ressortissant d'un État membre ne peut, sur le territoire des autres États membres, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux, pour toutes conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé au chômage. 2. Il y bénéficie des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux.* (…). »

En vertu d'une jurisprudence constante de la CJUE, les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles, fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat.[5]

Par ailleurs, la Cour de Justice a jugé, d'une part, qu'une réglementation d'un Etat membre, qui réserve des avantages fiscaux aux seuls résidents sur le territoire national, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres Etats membres, puisque les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux, de sorte qu'une telle réglementation est susceptible de constituer une discrimination indirecte en raison de la nationalité[6] et, d'autre part, qu'une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes.[7]

Il a encore été jugé qu'en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents dans un Etat ne sont, en règle générale, pas comparables dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un Etat par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et que la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier plus aisément à l'endroit

---

[5] En ce sens : CJCE, 19 février 1974, *Sotgiu*, 152/73, Rec. p. 153 ; CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. 1995 I-00225 ; CJCE, 16 mai 2000, *Zustrassen*, C-87/99, Rec. p. I-3337

[6] CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. 1995 I-00225 ; CJCE, 16 mai 2000, *Zustrassen*, C-87/99, Rec. p. I-3337

[7] En ce sens : CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. 1995 I-00225

où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle.[8]

La Cour de Justice a toutefois jugé qu'il en va différemment dans le cas où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'Etat de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'Etat d'emploi, de sorte que l'Etat de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale. En effet, s'agissant d'un non-résident qui perçoit, dans un Etat membre autre que celui de sa résidence, l'essentiel de ses revenus, la discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de ce non-résident n'est prise en compte ni dans l'Etat de résidence ni dans l'Etat d'emploi.[9] En d'autres termes, l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale ne pèse sur l'État membre d'emploi que lorsque le contribuable tire la quasi-totalité ou la totalité de ses ressources imposables d'une activité exercée dans ce dernier et qu'il ne perçoit pas de revenu significatif dans son État de résidence, de sorte que celui-ci n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale.[10]

Il n'est pas contesté en l'espèce qu'en ce qui concerne les années d'imposition litigieuses, Monsieur ... a perçu l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité professionnelle exercée au Luxembourg, de sorte que son Etat de résidence, en l'occurrence l'Allemagne, n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale, notamment de son état civil. Il s'ensuit qu'en vertu de la jurisprudence, précitée, de la Cour de justice, il se trouve *a priori* dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident, marié et séparé de fait en dehors d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire.

Le délégué du gouvernement tente de justifier la différence de traitement critiquée par la demandeur par les difficultés rencontrées par l'administration des Contributions directes dans le cadre de l'appréciation de la situation personnelle et familiale des contribuables non-résidents.

Or, tel que le demandeur le soutient à juste titre et tel que retenu ci-avant, l'article 119 (3) c) LIR permet, sous les conditions posées par l'article 157bis (4) LIR, à des contribuables non-résidents séparés de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire de bénéficier de la classe d'impôt 2 pendant une période transitoire de trois ans. Il s'ensuit que, pour l'application de cette disposition, l'administration fiscale doit apprécier la situation personnelle et familiale de contribuables non-résidents, mariés et séparés de fait et notamment vérifier que leur séparation résulte d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire.

Dans ces circonstances et par voie d'analogie, le tribunal est amené à retenir que, dans le cadre de l'application de l'article 157bis (3) LIR, les éventuelles difficultés rencontrées par l'administration fiscale pour l'appréciation de la situation personnelle et familiale des contribuables non-résidents, mariés et séparés de fait ne sauraient être qualifiées d'insurmontables et ne sauraient, dès lors, justifier la différence de traitement litigieuse entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents.

---

[8] Par exemple : CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. 1995 I-00225 ; CJCE, 14 septembre 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rec. p. I-5451 ; CJCE, 16 mai 2000, *Zustrassen*, C-87/99, Rec. p. I-3337
[9] CJCE, 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. 1995 I-00225
[10] CJCE, 12 décembre 2002, *Groot*, C-385/00

A défaut pour le délégué du gouvernement d'avoir soumis au tribunal d'autres éléments de nature à justifier cette différence de traitement entre les contribuables résidents, mariés et séparés de fait en dehors d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciare, d'une part, et les contribuables non-résidents, mariés, séparés de fait en dehors d'une telle dispense et qui, tel que Monsieur ..., tirent l'essentiel de leurs ressources imposables d'une activité professionnelle exercée au Luxembourg, d'autre part, qui consiste à refuser à la deuxième catégorie de personnes le bénéfice de la classe d'impôt 2 et à l'accorder à la première catégorie de personnes, le tribunal est amené à retenir que cette différence de traitement constitue une discrimination prohibée par l'article 45 TFUE et par l'article 7 du règlement 492/2011, dispositions d'effet direct[11].

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur, respectivement l'administration des Contributions directes ont refusé d'accorder à Monsieur ... le bénéfice de la classe d'impôt 2, au seul motif qu'il vivrait séparé de fait de son épouse, de sorte que les recours en réformation sont partiellement justifiés et que la décision du directeur du 5 novembre 2013, de même que les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011 encourent la réformation en ce sens qu'il y a lieu de ranger le demandeur dans la classe d'impôt 2 pour les années d'imposition 2008 à 2011, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser les autres moyens soulevés par le demandeur à l'appui de son recours, respectivement de poser une question préjudicielle à la CJUE, respectivement à la Cour constitutionnelle.

Les demandeurs sollicitent encore la condamnation de l'Etat au paiement d'une indemnité de procédure de 3.000,- euros sur base de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter, dans la mesure où les demandeurs ne justifient pas en quoi il serait inéquitable de laisser les sommes exposées par eux et non comprises dans les dépens à leur charge.

Au vu de l'issue du litige et plus particulièrement du fait que Monsieur ... a succombé en partie dans ses moyens et que le recours a été déclaré irrecevable dans l'ensemble de ses volets pour autant qu'il a été introduit par Madame ..., il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de deux quarts à Madame ..., d'un quart à Monsieur ... et d'un quart à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des décomptes de l'impôt sur le revenu pour les années 2008 à 2011 ;

[11] Au sujet de l'article 48 du traité instituant la Communauté économique européenne, devenu l'article 45 TFUE : CJCE, 4 avril 1979, aff. 167/73, *Commission/France*, Rec., 359, point 41.

déclare irrecevable le recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009 ;

déclare irrecevable le recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, tel que modifié à la suite de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 novembre 2013 et tel qu'émis le 13 novembre 2013 ;

déclare irrecevables le recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 novembre 2013 portant rejet de la réclamation introduite le 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009, de même que le recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011, émis le 8 mai 2013, pour autant que ces recours ont été introduits par Madame ... ;

pour le surplus, reçoit les recours en réformation en la forme ;

au fond, les déclare partiellement justifiés ;

par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 novembre 2013, inscrite sous le numéro … du rôle, ainsi que des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2011, émis le 8 mai 2013, dit que Monsieur ... est à ranger dans la classe d'impôt 2 pour les années d'imposition 2008 à 2011 ;

renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes, en ce qui concerne l'année d'imposition 2008, et devant le bureau d'imposition Luxembourg Y, en ce qui concerne les années d'imposition 2009 à 2011 ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les recours subsidiaires en annulation introduits à l'encontre de la même décision du directeur de l'administration des Contributions directes et des mêmes bulletins de l'impôt sur le revenu ;

rejette la demande de Monsieur ... et de Madame ... en obtention d'une indemnité de procédure de 3.000,- euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

fait masse des frais et les impose à raison de deux quarts à Madame ..., d'un quart à Monsieur ... et d'un quart à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 5 janvier 2015 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s.Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 8 janvier 2015
Le greffier du tribunal administratif